

# 重获管理会计相关性

## ——作业成本法和全面质量管理的实证研究述评

□陈丁嗣

[摘要] 自 20 世纪 80 年代美国管理会计界提出管理会计相关性丧失以来,研究者对新管理会计技术是否能重获相关性的探究从未停止过,特别是关于作业成本法和全面质量管理的研究更是如此。本文沿着管理会计相关性的线索,综述并讨论了关于作业成本法和全面质量管理的实证研究,揭示了新管理会计技术在重获管理会计相关性中的作用。

[关键词] 重获,管理会计,相关性,作业成本法,全面质量管理

[中图分类号] F234.3 [文献标识码] A [文章编号] 1006-5024(2008)04-0178-04

[作者简介] 陈丁嗣,厦门大学管理学院博士生,研究方向为管理会计、财务管理。(福建 厦门 361005)

### 一、引言

Johnson 和 Kaplan 《相关性丧失——管理会计的兴衰 (Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting)》一书指出了传统管理会计的两大弊病,并提出在 1925 年以后,特别是在 20 世纪 60-70 年代传统管理会计丧失了与环境的相关性;管理会计信息在制定决策时变得不再有效。弊病之一是:数十年来管理环境的变化为管理会计提出了许多新的议题,而仅依靠传统成本会计信息的管理会计由于缺乏决策效率将置企业的竞争能力以及长期盈利能力于危险境地。弊病之二是:基于预算的管理人员激励计划将助长管理人员短期行为和机会主义行为,体现在牺牲企业的战略利益和持续发展潜力,甚至操纵会计数字以达到满足总部的季度、年度预算要求的目的。由于这两大弊病的存在,作者进而认为传统管理会计系统丧失了与以强调竞争、客户满意以及战略规划为特征的新环境的相关性,这导致在上世纪 70 年代末期与 80 年代美国制造企业相对于日本和欧洲企业的竞争力在下降。Kaplan 在上世纪 80 年代的一系列文章中均提出了类似的观点,管理会计急需变革。

为重获管理会计相关性,美国实务界和理论界提出了许多管理会计新方法和新理念,其中最著名的当数作业成本法(Activity-Based Costing, ABC)和全面质量管理(Total Quality Management, TQM)。本文试图通过综述国外相关实证研究,总结并讨论作业成本法和全面质量管理在重获管理会计相关性上的有效性,为越来越多地希望通过新管理会计方法提高自身竞争力的中国企业以启示。

### 二、重获管理会计相关性

1. 作业成本法。在重获管理会计相关性、使之决策有用,以提高美国企业竞争力的目标下,Johnson 和 Kaplan 在《相关性丧失》中主张的道路是重新检查和设计管理会计,理解现存体系过时的原因,以一种补救的方式推进管理会计的创新。Johnson 和 Kaplan 相信传统管理会计在其设计形成之初较好地完成了任务,相关性丧失只是最近的现象,从而暗含依赖、改造传统管理会计之意。在书中,他们认为采用作业成本法能重获管理会计相关性。在 20 世纪 80 年代, Kaplan 和 Cooper 还研究了大量案例来支持作业成本法,借以取代传统的吸收成本法(absorption costing),并且根据作业成本的理念发展出作业成本管理(activity-based

cost management, ABCM), 以及随后的作业管理 (activity-based management, ABM)。Johnson 在 1988 年和 1991 年也撰文给予作业成本法和 ABM 支持。

作业成本法的理论基础是成本动因 (cost drivers) 理论, 这种理论认为: 成本的分配应着眼于成本的来源, 把成本的分配与促使成本产生的原因联系起来, 按成本产生的原因进行成本控制、汇集和分配, 并在此基础上进行管理分析和决策。传统成本法以单一的工时为分配基础, 割裂了成本与其产生原因之间的关系, 导致了成本分析和控制的失效。作业成本法的支持者认为, 以成本动因为基础, 使得包括间接成本在内的成本分摊的准确性和成本可追溯性大大提高。而作业管理则为管理者提供了一种建立在有效管理资源消耗上的提高盈利能力的途径。

企业采用作业成本法真的能重获相关性吗? 为回答这一问题, 首先, 研究者考察了作业成本法实施的基础——成本动因。如果作业成本法要比传统成本法更精确, 那么所有的成本都必须严格对应于其成本动因。Banker 和 Johnston 的经验研究在分析了美国航空业 28 个运营商 1981 年 - 1985 年季度面板数据后, 作者发现基于产量数量和运营 (如产品多样性、生产过程复杂性) 的成本动因都统计显著; 该研究说明了对成本进行如作业成本法般追溯的必要, 也说明单纯依靠传统产量数量的会计信息有丧失决策相关性的可能。

其次, 研究者对企业管理者与员工对作业成本法的态度进行了调查。由于企业的价值依赖于管理者的决策和员工的努力, 如果作业成本系统是一个决策有用、并令员工满意的系统, 那么, 就有可能提高企业的价值。Swenson 于 1992 年对 25 家制造企业 50 个电话采访和 10 次实地采访的反馈显示: 受访人认为作业成本法对企业决策有显著提升, 并对他们的成本管理系统更加满意。David 和 Shields 发现具有作业成本知识的管理者比仅具有成本会计知识的管理者更可能做出好的判断。Eddy 等也发现作业成本信息在竞争性定价决策中的积极作用, 从而也体现了作业成本信息在管理决策中的相关性。McGowan 和 Klammer 在 4 个不同的企业对 53 名来自不同部门员工和经理 (他们当中有 11 名编制作业成本管理信息, 其余为信息使用者) 的问卷调查显示, 他们对实施作业成本管理系统表示中度满意。

最后, 研究者还对作业成本法与企业绩效之间的关系进行了直接的考察。Kennedy 和 Affleck-Graves 提供了来自英国企业是否实施作业成本法与市场回报之间关系的证据。他们发现, 在 5% 的显著水平上, 采用作业成本法的 47 家企业的持有收益 (61%) 比未采用作业成本法的 37 家企业的持有收益 (34%) 高 27%。换言之, 作业成本法确实提高企业股东价值。Cagwin 和 Bouwman 向 1058 名内部审计人员进行了调查, 从中得到 204 个可用的回复。在利用验证性因子分析和结构方程模型考察了作业成本法与 3 年或 5 年投资回报率 (ROI) 的变化之间的关系后, 有如下主要发现: (1) 同时使用

作业成本法和其他新方案 (如 JIT, 全面质量管理) 的混合方案, 将比不使用作业成本法的方案更能提升 ROI。(2) 在复杂和多元化的公司里, 在成本较为重要的环境里, 以及当公司内部交易较少时, 作业成本法与 ROI 的提升正相关。(3) 作业成本法成功度、满意度就意味着财务业绩的提升。

这些研究勾勒出应用作业成本法提高利润的证据链, 即实施作业成本法的成本动因的基础——管理者决策有用和员工满意——提高利润。但是, 我们也应该注意到这一证据链并不牢靠: 第一, 与关于资本市场效率的经验研究相比, 由于数据资料的取得不易, 对运用作业成本法是否能提高决策相关性的管理会计实证研究还显得太少, 仅有的研究也由于样本量的限制而欠缺说服力。第二, 存在竞争性的证据。对于实施作业成本法的成本动因基础这一环, Foster 和 Gupta 在研究 1986 年一家电器公司在美国大陆的 37 个分部的问卷反馈截面数据后发现: 与产量相关的变量 (如直接人工) 可能是制造费用 (manufacturing overhead) 的重要成本动因, 而与复杂性或效率相关的变量则可能不是。这一发现的最可能推论是: 基于产量的传统管理会计系统并未显著扭曲成本信息, 因而是决策相关的。那么, 是否实施作业成本法将与是否能重获相关性无关。此外, 对于 Johnson 和 Kaplan 提出的直接成本普遍减少的成本构成变化论断, Boer 和 Jeter 认为这并不完全正确, 成本构成的变化体现出行业特点。他们给出的 1899 - 1987 年间美国行业材料成本和人工成本变化的经验证据显示: 人工成本在减少, 但在有些行业并不显著。运营成本 (overhead costs) 在某些行业增加, 在有些行业保持相对稳定。因此, 作者认为不存在对所有行业组织或部门都适用的最优成本会计系统, 作业成本法也不例外。而在这一证据链提高利润这最后一环, Gordon 和 Silvester 的研究认为, 作业成本法对企业价值并不存在显著的影响。第三, 此类研究很难区分出业绩的提升来自于作业成本法, 还是其他管理手段, 亦或是它们的合力, 问卷调查研究更是存在偶然因果关系的可能。

2. 全面质量管理。Johnson 在《相关性重获: 由从上到下控制到自下而上授权 (relevance regained: From top-down control to bottom-up empowerment)》一书中认为重获管理相关性的途径是建立在自下而上授权 (bottom-up empowerment) 之上的全面质量管理。同时, 该书也标志着 Johnson 与 Kaplan 在重获相关性的探寻道路上分道扬镳。在书中, Johnson 批判了他曾经积极支持的作业成本法, 认为只改变费用分摊的标准, 注重缩减成本, 而不触碰企业其他部分的方法不可取。他还认为由于不重视顾客需求, 缺少自下而上的不断提升的理念, 作业管理不能够带领企业提高竞争力和长期盈利能力。与 Kaplan 所坚持的技术层面补救方式不同, Johnson 已经开始寻求管理过程中理念的突破, 特别是重视人在组织中的作用。

Johnson 自下而上授权的全面质量管理的思想是试图通

过赋予员工决策权来调动员工的积极性,提高产品质量和企业的反应速度,进而重获相关性。Johnson 发现尽管新管理会计方法技术创新为制定管理决策提供了广阔的视角,但管理人员发现它们很难融入现存的体系,而且由这些新技术带来的业绩改善通常只有一点,随后就逐步减少了。因此,他认为相关性丧失不是技术上的原因,而是管理观念上的问题,体现在:第一,从上到下的控制(top-down control)模式压制、束缚了员工的主观能动性。员工作为拥有专业技能和经验的劳动者是企业创新的源泉,应该被授予更多思考问题和解决问题的权力。从提升组织的反应能力和竞争力出发,Johnson 主张企业控制应“自下而上”、“以人为本(people-oriented)”。而自下而上授权的全面质量管理能增强员工的责任感,激发员工的生产力和创造力,实现更好的生产过程控制,从而提高客户满意度和企业长期竞争力。第二,不恰当地运用会计信息去管理导致相关性丧失,因为会计信息使决策缺乏反应力和灵活性,正是会计数字使相关性丧失。由此可见,Johnson 认为从上到下的控制理念,以及缺乏反应力和灵活性的会计信息制约了全面质量管理的有效使用。因此,为了与从上到下的会计控制模式相区别,Johnson 提出了自下而上的授权全面质量管理模式——一种被认为是超越其他管理方法或解决方案的思维方式。

全面质量管理是不是真如 Johnson 所期望的那样能调动员工的积极性,全面质量管理又是否真的能重获相关性呢?对于第一个问题,Banker 等人给出了肯定的回答。他们对美国 40 个工厂的 362 名工人的问卷调查研究表明,全面质量管理 and 分权(decentralization)不仅能够为员工提供更多生产信息,并且还有助于提高工人士气。具体而言,他们发现:员工能够得到的生产和质量信息的多少与全面质量管理的实施程度正相关,但与分权程度无显著相关性;员工能够看到的进度安排表、机器停产表与全面质量管理的实施程度正相关,而产品缺陷图与分权程度正相关;员工士气与全面质量管理正相关,这里的员工士气是以员工愿意比通常付出更多努力、将企业作为伟大的组织向朋友提及、愿意接受任何使组织保持运转的工作、以身为组织的一员而自豪、组织能激发我最好的工作表现、乐于选择该组织而非其他这六个方面来衡量的,但员工士气与分权程度无显著相关性。以 OLS 和多元序列 Logit 回归的结果类似。作者认为这些正相关关系的存在,是由于全面质量管理将生产控制权交到工人手里的缘故。全面质量管理 and 分权结合的管理方式与 Johnson 提倡的自下而上授权的全面质量管理模式如出一辙,从这一角度来看,Banker 等人的研究无疑为 Johnson 的观点提供了最贴切、有力的证据,那就是自下而上的全面质量管理赋予了员工更多的生产信息,而且能够调动员工积极性。但是,这并不必然意味着业绩水平的提高,或是相关性的重获。理论上,自下而上授权的全面质量管理能提高员工的积极性,从而提高企业业绩。而实际上,Ittner 和 Larcker 对 1991 年加拿大、德

国、日本和美国的汽车与计算机产业的 249 家公司的质量管理调查的实证结果显示,在其他业绩决定因素一定的情况下,业绩水平(包括财务业绩 ROA、质量业绩)最高的并不是如 Johnson 认为的利用全面质量管理和非传统财务信息水平最高的公司。

如何解释理论与证据的不一致呢?可能全面质量管理的作用只限于提高员工的积极性,而与企业业绩的提升无关,但这无异于否定员工积极性对企业业绩提升的作用,也可能单单研究全面质量管理,不能发现其实际存在的对业绩的正面影响。Sim 和 Killough、Adam 和 Jacobs 的研究证实了后一种猜想。Sim 和 Killough 深化了 Ittner 和 Larcker 的研究,发现将全面质量管理与其他管理控制手段相结合确实能提升业绩。他们将管理会计系统分解为三个重要组成部分:业绩目标、业绩考核和工人与业绩相关的奖励,通过控制行业和前两年的业绩,研究了企业业绩(包括与客户相关的业绩和质量相关的业绩)与解释变量“全面质量管理”、“JIT”、“业绩目标”、“业绩考核”、“与业绩相关的奖励”以及“制造生产系统与管理会计系统的交互效应”(即交叉项,如全面质量管理\*业绩目标)之间的关系。他们发现业绩正是来自于这种交互效应,而除交叉项之外的其他变量系数基本不显著。这就说明 Ittner 和 Larcker 的结论是由于没有考虑到这种交互效应的结果,也说明全面质量管理的作用需要结合其他管理控制手段才能够发挥。Adam 和 Jacobs 用结构方程也发现,在实施全面质量管理的企业当中,质量的提高并不直接带来企业盈利能力的提高,在提高效率和生产率的基础上,盈利能力的提高还需要减少次品和不必要的付出,即提高质量和缩减成本(实施作业成本法)并重才能达到。证据说明:实践中的全面质量管理作为一种管理理念需要其他系统、技术或理念相结合,才能有助于业绩的提升。

### 三、讨论

如何运用作业成本法和全面质量管理重获管理会计相关性,提高企业的业绩呢?通过综述国外的相关研究,本文认为有三点认识将有助于回答这一问题。

第一,如果我们将重获管理会计相关性的希望寄托在某种号称能更精确分摊成本的方法上,我们就离管理会计的相关性越来越远。因为:(1)成本,从根本上说,不过是个由社会传统维持的认知建构(intellectual constructs),是个“虚拟物”(virtual object),它不能脱离人的认知而独立存在,它不是自然科学中的客观,它不具备能被精确认知的属性;(2)与传统成本法相比,作业成本法也无法精确地分摊成本,因为成本与成本动因不可能完全一一对应;(3)纵然我们能够像测量分子直径一样更可靠地测量和分摊成本,其与企业竞争、客户满意和战略规划之间也缺乏相关性。准确的成本仅具有单维的历史意义,因而是不能满足现代竞争环境中对多维和前瞻信息的需求。作业成本法之所以备受实务和理论界关注,



不是精确分摊成本的作用,而是它包含的成本对价值增加应当起作用的思想,以及以此来判断成本在最初是否有必要发生的理念。正如 Cooper 和 Kaplan 等指出的,作业成本法的目标是提高利润,不是获得更精确的成本。所以,本文认为,具有相关性的成本应从是否增加价值这一基点出发,要求管理会计将传统的单维历史成本的视野拓宽为竞争环境下包含多维和前瞻信息的新成本视野。战略管理会计流派对价值创造的重视和对竞争对手成本的估计从某种程度上正是反映了管理会计对成本认识的这种转化。

第二,企业是由人组成的,而对人的行为的任何一种简单假设都是不完全的。这就使得企业组织系统内部的运转不具有可精确计算的规律,因此,研究企业组织中人的心理和行为就显得十分必要。自下而上全面质量管理的主张反映了行为科学和心理学对管理会计研究的拓展。然而,由于对企业组织内部成员的心理状态和个体之间关系缺乏深入的研究,Johnson 主张的“授权”也只能停留在“以人为本”的概念层面上。Johnson 的全面质量管理主张既未告诉企业如何去授权,也没有弄清楚员工们是否愿意接受所谓的授权。组织成员存在着“自我意识(self-identification)”、“自我决定”(self-determination)和“自我表达”(self-expression)的心理问题。管理者如果忽视这些心理问题,主观地将员工视为授权的积极参与者,单方面的假想员工有内在的“工作丰富化”(job enrichment)的需求,其结果可能是徒增员工的工作量,使得员工们不得不做出一些额外的、例行的、无谓的“决定”。不解决组织成员的“心结”,授权是不会提高工作满意度的,全面质量管理也就不能保证重获管理会计相关性。如何将员工的思想统一到提高企业绩效上来,这不是光靠某种管理手段就能够完成的。在这点上,管理与控制研究当中的福柯学派(Foucauldian)正是试图借助法国哲学家福柯的思想在规划(discipline)、塑造员工的企业灵魂和话语(discourse)上创出新的管理机制。

第三,类似作业成本法和全面质量管理等富有创意的管理方法和理念固然具有很强的吸引力,但忽略企业组织的复杂性,将企业绩效的提升寄希望于某一种方法和理念的想法和做法都是幼稚的。这些方法和理念,就其自身而言,并不直接带来企业盈利能力的提升或股东价值的增加。一方面,这些方法和理念需要与企业行为和组织因素相互作用,从而提升企业的绩效。比如 Shields 发现,高管对作业成本法的支持,将作业成本法与竞争战略结合、与绩效评估和奖励结合、与培训结合都促进了作业成本法的成功,说明新管理方法与企业组织框架相结合的重要性。另一方面,不同管理方法和理念之间的相互作用,促进企业盈利能力的提高,具体而言:(1)不同管理方法往往注重局部,片面强调一方都不可能达到提高企业整体绩效、重获管理会计相关性的效果。如作业成本法注重成本的节约,而全面质量管理更注重产品质量的保持和提高,但企业整体绩效的提升需要各环节紧密配合。

所以,事实上,很少有企业仅采用一种管理会计方法。前文提及的 Sim 和 Killough、Cagwin 和 Bouwman,以及 Adam 和 Jacobs 的研究,他们的共同意义就在于揭示出联合运用多种管理会计方法提升企业绩效的可能性。(2)之所以能将不同管理方法和理念进行结合,是因为他们都有着本质上一致的目标,即提升企业业绩。比如:作业成本法主张减少不能增加企业价值的活动,而全面质量管理强调减少次品。由于生产次品是不能增加企业价值的活动,所以,无论是从作业成本或是全面质量管理的角度都主张尽量减少次品。二者的结合将提高产品成品率,最终带来成本的节约和利润的增加。从企业的实际出发,融合不同管理方法和理念,将更可能使管理会计在企业业绩提升的道路上重获相关性。

#### 参考文献:

- [1] Johnson, H. T. and Kaplan, R. S. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*[M]. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts. 1987.
- [2] Noreen, E. Conditions Under Which Activity - Based Cost Systems Provide Relevant Costs[J]. *Journal of Management Accounting Research*, 1991.
- [3] Banker, R. D. and Johnston, H. H. An Empirical Study of Costs Drivers in the U. S. Airline Industry[J]. *The Accounting Review*, 1993, 68.
- [4] Swenson, D. The benefits of activity - based cost management to the manufacturing industry[J]. *Journal of Management Accounting Research*, 1995, 7.
- [5] David, T. D., and Shields, M. D. Cost knowledge and cost - based judgment performance[J]. *Journal of Management Accounting Research*, 2001, 13.
- [6] Eddy C, Filip R, Luk W. The Value of Activity - Based Costing in Competitive Pricing Decisions[J]. *Journal of Management Accounting Research*, 2004, 16.
- [7] McGowan, A. S. and Klammer, T. P. Satisfaction with Activity - Based Cost Management Implementation[J]. *Journal of Management Accounting Research*, 1997, 9.
- [8] Tom Kennedy, John Affleck - Graves: The impact of activity - based costing techniques on firm performance[J]. *Journal of Management Accounting Research* 2001, 13.
- [9] Cagwin, D. and Bouwman, M. The association between activity - based costing and improvement in financial performance[J]. *Management Accounting Research*, 2002, 13, 1 - 39.
- [10] Foster, G., and Gupta, M. Manufacturing overhead cost driver analysis[J]. *Journal of Accounting and Economics*, 1990, 12.

[责任编辑 陈瑾]